



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ivanky Havlíkové a soudkyně Mgr. Ing. Silvie Svobodové a JUDr. Naděždy Řehákové ve věci

žalobkyně: **VDistribution s. r. o.**, IČO: 02037327
sídlem Polská 1211/26, 120 0 Praha 2
zastoupená advokátkou JUDr. Evou Benešovou
sídlem Ježkova 14, 130 00 Praha 3

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 11. 2017, č. j. 47656/17/5300-21443-702551,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 10. 11. 2017, č. j. 47656/17/5300-21443-702551, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náhradu nákladů v řízení ve výši 11 228 Kč do jednoho měsíce od právní moci rozsudku k rukám právní zástupkyně žalobkyně JUDr. Evy Benešové, LL.M., advokátky.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení a vymezení sporu

1. Žalobkyně se žalobou podanou u Městského soudu v Praze dne 15. 1. 2018 domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 11. 2017, č. j. 47656/17/5300-21443-702551 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný rozhodl ve věci odvolání žalobce proti platebnímu výměru č. j. 4925739/17/2002-52521-110499 vydanému Finančním úřadem pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) dne 2. 6. 2017 na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období prosinec 2015 ve výši 4 879 608 Kč (dále jen „platební výměr“), tak, že platební výměr se mění, a to tak, že se původní text na straně 1:

„Podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a podle ustanovení § 147 a § 139 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a na základě výsledku daňové kontroly dle zprávy o daňové kontrole č. j. 4548245/17/2002-60562-104137 ze dne 25.05.2017 Vám vyměřujeme ...“,

nahrazuje textem:

„Podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a podle ustanovení **§ 98 odst. 1, ve spojení s** § 147 a § 139 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a na základě výsledku daňové kontroly dle zprávy o daňové kontrole č. j. 4548245/17/2002-60562-104137 ze dne 25.05.2017 Vám **podle pomůcek** vyměřujeme ...“

V ostatním zůstává platební výměr beze změny.

2. Změna platebního výměru spočívá pouze v doplnění výroku v části uvedení právního předpisu, podle kterého bylo rozhodováno, a to tak, aby bylo zřejmé, že daň byla stanovena podle pomůcek. V ostatním se žalovaný ztotožnil se závěry správce daně.
3. Předmětem sporu je otázka zákonnosti přechodu ke stanovení daně podle pomůcek, jakož i přiměřenost použitých pomůcek.

II. Žaloba

4. Žalobkyně v úvodu žaloby shrnula závěry správce daně uvedené ve zprávě o daňové kontrole ze dne 25. 5. 2017, č. j. 4548245/17/2002-60562-104137 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“) a závěry napadeného rozhodnutí.
5. Žalobkyně namítla, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost, neboť odůvodnění jak zajišťovacího příkazu, platebního výměru a rozhodnutí o odvolání proti platebnímu výměru spolu nekorespondují.
6. Žalobkyně dále namítla nezákonnost napadeného rozhodnutí, kterou spatřuje ve stanovení daně pomocí pomůcek, kde je povinností správce daně volit takové pomůcky, aby daň byla zjištěna objektivně a co nejvíc přesně a nedošlo tak porušení principu neutrality daně.
7. V odůvodnění zprávy o daňové kontrole správce daně nezákonně uvedl, že se žalobkyně úmyslně zúčastnila podvodného jednání a s ohledem na tyto závěry správce daně popřel na ř. 40 DAP přijaté doklady od společnosti TEROCLETON s.r.o., IČO: 02671026 (dále jen „TEROCLETON“), u kterých žalobkyně uplatnila nárok na odpočet dle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „ZDPH“. Uvedl, že žalobkyně je součástí řetězce, který je stížen podvodem na dani z přidané hodnoty.

8. V další části žaloby se žalobkyně obsáhle vyjádřila k otázce daňového podvodu. Rozvedla, že správce daně na straně 8 a 9 zprávy o daňové kontrole konstatoval, že je prokazatelné,
- že společnost TEROCLETON nepřiznala a neodvedla daň z uskutečněných zdanitelných plnění;
 - že z tohoto a dalších skutečností zjištěných i v jiných daňových řízeních plyne důvodná pochybnost, že žalobkyně byla zapojena v obchodním řetězci, ve kterém nebyla odvedena daň z přidané hodnoty;
 - že podvodné jednání spatřuje v daném případě mezi dodavatelem TEROCLETON a odběratelem – žalobkyní, kdy na základě vyhodnocení objektivních a subjektivních skutečností správce daně dospěl k tomuto jednoznačnému závěru;
 - že žalobkyně nevyvrátila skutečnost, že o záměru krátiť daň nevěděla a ani nemohla, s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem, vědět;
 - že i přes skutečnost, že TEROCLETON nebyla ještě označena jako nespolehlivý plátc, to neznamena, že by měla žalobkyně rezignovat na přijetí konkrétních (rozumných) opatření, která musí být adekvátní, s ohledem na druh činnosti, její zkušenosti, rozsah plnění, znalosti, významnost obchodních partnerů v době jejich působení v daném oboru, způsob navazování spolupráce, její formu, průběh jednání, realizaci jednotlivých obchodních případů, včetně všech souvislostí s každou jednotlivou transakcí a žalobkyně neprokázala, že uvedená opatření přijala a neposkytla správci daně žádné informace vztahující se k jednotlivým obchodním případům;
 - že žalobkyně věděla či minimálně mohla vědět, že se jedná o podvod.
9. S poukazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu a judikaturu Soudního dvora EU žalobkyně shrnula, že bylo povinností správce daně prokazovat jím tvrzené vědomí žalobkyně o účasti na daňovém podvodu. Z napadeného rozhodnutí pak není zřejmé, jak měla dle názoru správce daně žalobkyně postupovat, jaká opatření měla přijmout, aby si počínala náležitě obezřetně.
10. K otázce stanovení daně pomocí pomůcek žalobkyně namítla, že tyto pomůcky jsou v hrubém nepoměru a nemají logický základ. Pomůcky by neměly být prostředek kontumace daňového řízení či nástroj k trestání daňového subjektu, nýbrž podklad pro kvalifikovaný odhad relevantních skutečností na základě správci daně známých informací o daňovém subjektu, jiných osobách, o obecných poměrech na určitém trhu či v určité lokalitě. Určení relevantních skutečností podle pomůcek se nesmí míjet s realitou, naopak, musí mít ambici se realitě co možná nejvíce přiblížit. Žalobkyně správci daně vyčíslila za měsíc prosinec 2015 výslednou daň ve výši 359 667 Kč, kdy výsledná prodejní zisková marže činí 6 %. Tímto pak žalobkyně argumentovala také v odvolání proti platebnímu výměru, kdy pro oblast podnikání žalobkyně – obchod s elektronikou se jeví marže v rozpětí 2-8 % jako adekvátní i s přihlédnutím k dalším aspektům prodeje, jako je sezónnost prodeje, slevové akce, slevy za objem dodávek, a další dodací a platební podmínky. Naopak správce daně při stanovení daně téměř v plné hodnotě popřel veškeré přijaté plnění, kdy všechno nakoupené zboží bylo dále prodáno a daň z těchto plnění byla řádně přiznána na ř. 1 daňového přiznání. Podle správcem daně použitých pomůcek by prodané zboží bylo prodáno s marží téměř 88 %, což odporuje logice a běžným tržním podmínkám. Žalobkyně považuje za zarážející, že žalovaný argumentaci správce daně v plné míře přitakal, kdy navíc v bodě 30

napadeného rozhodnutí uvedl, že podkladem pro výpočet pomůcek byly pouze informace poskytnuté správci daně bankovními subjekty, ČSOB a Raiffeisen Bank.

11. Žalobkyně shrnula, že daň vyměřená správcem daně na základě jím stanovených pomůcek nebyla stanovena „dostatečně spolehlivě“, neboť správce daně použil nepřiměřené pomůcky a překročil tím meze, které mu zákon stanovil (§ 114 odst. 4 daňového řádu). Daňová povinnost stanovená správcem daně na základě jím stanovených pomůcek se nejví jako dostatečně spolehlivá (viz § 98 odst. 4 daňového řádu).
12. Žalobkyně dále poukázala na institut ručení za nezaplacenou DPH podle § 109 ZDPH, který byl správce daně v případě zjištěného podvodu na DPH obligatorně aplikovat, což však neučinil. Správce daně ani žalovaný vůbec nezkoumaly úmysl dodavatelů žalobkyně DPH nezaplatit. Správce daně vyšel z prosté premisy, že není-li daň zaplacená, případně je-li dodavatel nekontaktní, jedná se automaticky o podvod.
13. Žalobkyně uzavřela, že správce daně neunesl důkazní břemeno stran prokázání, že žalobkyně nebyla v dobré víře, bylo proto jeho povinností uznat nárok žalobkyně na odpočet daně.

III. Vyjádření žalovaného

14. Žalovaný ve vyjádření ze dne 6. 4. 2018 odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde je průběh daňového řízení popsán.
15. Žalovaný uvedl, že ze zprávy o daňové kontrole (vč. předcházejícího úředního záznamu ze dne 26. 8. 2016, jehož prostřednictvím byla žalobkyně seznámena s výsledkem kontrolního zjištění), jakožto i ze všech dalších navazujících rozhodnutí je zřejmé, že daň byla stanovena podle pomůcek (např. str. 4 zprávy o daňové kontrole, kde je tato skutečnost výslovně uvedena). Správce daně postupoval v řízení zcela konzistentně, s ohledem na nedostatek důkazních prostředků byl nucen přistoupit na stanovení daně podle pomůcek, a tohoto závěru se ve všech rozhodnutích držel. Z celého řízení je zřejmé, že tímto způsobem byla stanovena daň z toho důvodu, že žalobkyně nebyla součinná a nepředložila žádné důkazní prostředky, kterými by podpořila svá tvrzení. Důkazní prostředky žalobkyně předložila až v odvolacím řízení („torzo kopií dokladů a evidencí“), k čemuž žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 5. 2013, č. j. 9 Afs 38/2012-40, s tím, že nalézací řízení nelze přenášet do řízení odvolacího.
16. Žalovaný dále poznamenal, že odůvodnění zajišťovacího příkazu a platebního výměru, vydaného na základě ukončené daňové kontroly (vč. rozhodnutí o odvolání), spolu nemusí korespondovat, neboť správce daně při vydání zajišťovacího příkazu nevychází z komplexně zjištěného skutkového stavu. Pokud by tomu tak bylo, tak by vydání zajišťovacího příkazu bylo nadbytečným úkonem, jelikož by mohl být vydán rovnou samotný platební výměr.
17. Žalovaný dále konstatoval, že konstrukce pomůcek byla popsána v úředním záznamu ze dne 26. 8. 2016. Správce daně primárně vycházel z jím obstaraných výpisů z bankovních účtů žalobkyně, kdy se nezabýval pouze přijatými platbami, ale také odchozími platbami. Jedním z majitelů účtů, na které byly odeslány úhrady od žalobkyně v celkové výši 23 078 703,03 Kč, byla také obchodní společnost TEROCLETON. Na základě informací zjištěných z daňových řízení ve věci vyměření daně vedených u žalobkyně za jiná zdaňovací období, však tyto úhrady správce daně do částek na straně vstupů nezahrnul. Měl pochybnosti o tom, zda se plnění, jež měla předmětné částky deklarovat, fakticky

uskutečnila (viz ust. § 72 odst. 1 a § 73 ZDPH. To, že nebylo ověřeno uskutečnění zdanitelných plnění, je ostatně seznatelné i ze zprávy o daňové kontrole. Na str. 8 a 9 zprávy o daňové kontrole je pouze úvaha správce daně, která se týkala vypořádání námitek žalobkyně uplatněných v rámci vyjádření k nepřiměřenosti pomůcek a ve věci vyloučení úhrad od dodavatele TEROCLETON.

18. Žalovaný nadále setrvává na svém názoru, že stanovení daně za použití pomůcek bylo oprávněné, neboť došlo k naplnění první i druhé podmínky pro tento způsob stanovení daně, současně byla daň stanovena dostatečně spolehlivě. Žalobkyně tím, že rezignovala na svou důkazní povinnost ve smyslu ust. § 92 daňového řádu, naplnila předpoklad pro stanovení daně podle ust. § 98 odst. 1 daňového řádu. V důsledku absence důkazních prostředků nebylo možné stanovit daň dokazováním. Proto správce daně stanovil daň podle pomůcek, které si obstaral bez součinnosti žalobkyně. Tento závěr nemohlo zvrátit ani předložení části účetnictví v odvolacím řízení, kterým žalobkyně hodlala odstranit svou nečinnost v rámci vyměřovacího řízení vedeného před správcem daně
19. Správce daně nemá povinnost zjistit skutečný skutkový stav věci, nicméně by měl vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil, což správce daně dodržel. Správce daně v procesu dokazování nezůstal nečinný. Stanovení daně podle pomůcek je zákonem předvídaným způsobem stanovení daně, pro jehož užití jsou nastaveny podmínky, které musí být splněny, což v případě žalobce byly.
20. Ke stanovení daně podle pomůcek žalovaný odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, a to rozsudek ze dne 13. 12. 2005, č. j. 2 Afs 15/2005-90, rozsudek ze dne 16. 12. 2014, č. j. 8 Afs 29/2014 77 a rozsudek ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 19/2013-57.
21. Žalovaný má za to, že použité pomůcky jakožto nástroj sloužící ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti žalobkyně, měly racionální povahu a v maximální reálné dostupné míře usilovaly o přesné stanovení daňové povinnosti.
22. Ve vztahu k institutu ručení dle ust. § 109 ZDPH žalovaný uvedl, že aplikace tohoto institutu je v dané věci vyloučena, neboť daň byla vyměřena podle pomůcek.
23. Žalovaný závěrem navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

V. Jednání před soudem

24. Při ústním jednání dne 28. 4. 2021 soud věc projednal v nepřítomnosti žalobkyně a její zástupkyně, které se k jednání nedostavily, přestože byly soudem řádně obeslány. Žalovaný setrval na svém procesním stanovisku, odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a na vyjádření k žalobě, jehož základní body shrnul.
25. Návrhy na provedení důkazů označené žalobkyní v žalobě městský soud pro nadbytečnost neprováděl, neboť se jedná o listiny, které jsou součástí správního spisu, z něhož soud při přezkumu napadeného rozhodnutí obligatorně vychází a jehož obsah s ohledem na právní názor soudu k rozhodnutí věci zcela postačoval.

VI. Posouzení věci Městským soudem v Praze

26. Městský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, a to dle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v mezích žalobních bodů, přičemž nařídil ve věci

ústní jednání. Městský soud vycházel dle § 75 odst. 2 s. ř. s. ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání napadeného rozhodnutí.

27. Městský soud dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
28. Ze správního spisu vyplynuly tyto pro věc podstatné skutečnosti:
29. Ekonomickou činností žalobkyně je velkoobchod s elektronickým a telekomunikačním zařízením a jeho díly, žalobkyně je plátcem DPH s měsíčním zdaňovacím obdobím od 30. 8. 2013.
30. Daňové přiznání za zdaňovací období měsíce prosince roku 2015 žalobkyně v zákonném termínu nepodala, a to ani po výzvě správce daně.
31. Na základě svých zjištění vydal správce daně dne 17. 2. 2016 zajišťovací příkaz č. j. 1069194/16/2002-00540-110659, aby za předmětné zdaňovací období zajistil úhradu dosud nestanovené daně ve výši 1 423 901 Kč. V důsledku toho byl žalobkyni přidělen institut nespolehlivého plátce.
32. Chybějící daňové přiznání k DPH žalobkyně podala až dne 2. 3. 2016. V něm vykázala výslednou daň ve výši 359 677 Kč. Před vyměřením daně zahájil správce daně s žalobkyní dne 24. 3. 2016 daňovou kontrolu (protokol č. j. 2115942/16/2002-60562-104137). V průběhu daňové kontroly žalobkyně se správcem daně nespolupracovala.
33. S výsledkem kontrolních zjištění byla žalobkyně seznámena prostřednictvím úředního záznamu č. j. 6625862/16/2002-60562-10413, který jí byl doručen dne 26. 8. 2016 jako příloha ke sdělení k výsledku kontrolního zjištění č. j. 6625898/16/2002-60562-104137 (dále jen „seznámení“). V úředním záznamu správce daně zrekapituloval průběh daňového řízení ve věci stanovení daně za předmětné zdaňovací období a současně upozornil žalobkyni, že vzhledem k její nesoučinnosti stanoví daň podle pomůcek ve smyslu ust. § 98 odst. 1 daňového řádu. Objasnil konstrukci pomůcek a výpočet daně. Tuto daň vyčíslil na částku 4 879 608 Kč. Rozdíl na dani oproti výši daně vykazané v daňovém přiznání tak činí 4 519 931 Kč.
34. Žalobkyně reagovala písemným vyjádřením podaným u správce daně dne 30. 9. 2016 (dále jen „vyjádření“). V něm mimo jiné namítla nepřiměřenost pomůcek. Své písemné vyjádření žalobkyně doplnila dne 1. 11. 2016, přičemž v doplnění brojila proti samotnému přechodu z dokazování na pomůcky. Žádné důkazní prostředky, kterými by prokázala údaje ve svém daňovém přiznání, však ke svým podáním nepřiložila.
35. Vzhledem k nesoučinnosti žalobkyně a absenci důkazních prostředků setrval správce daně na svých závěrech a daň stanovil podle pomůcek. Zpráva o daňové kontrole byla s žalobkyní projednána dne 25. 5. 2017 (protokol č. j. 4549248/17/2002-60562-104137). Na základě závěrů učiněných ve zprávě o daňové kontrole vydal správce daně platební výměr, jímž vyměřil daň podle pomůcek.
36. Proti platebnímu výměru podala žalobkyně včasné odvolání, kde v návaznosti na závěry správce daně ve zprávě o daňové kontrole šířeji rozebrala daňový podvod, upozornila na institut ručení, namítla nepřiměřenost pomůcek a uvedla, že daň nebyla stanovená dostatečně spolehlivě a rovněž vyčíslila svou prodejní ziskovou marži na 6%, což odpovídá obvyklé marži v obchodování.

37. Napadeným rozhodnutím žalovaný platební výměr změnil, pokud jde o doplnění výroku v části uvedení právního předpisu, podle kterého bylo rozhodováno, aby bylo zřejmé, že daň byla stanovena podle pomůcek. V ostatním se žalovaný ztotožnil se závěry správce daně.
38. Před přistoupením k vlastnímu věcnému přezkumu zákonnosti žalobou napadeného rozhodnutí se městský soud nejprve zabýval žalobkyní uplatněnou námitkou nepřezkoumatelnosti pro nesrozumitelnost. Zjištěná nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí by totiž byla vadou natolik závažnou, k níž by městský soud byl povinen přihlédnout z úřední povinnosti a která by již sama o sobě vedla ke zrušení napadeného rozhodnutí dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. V tomto ohledu však městský soud na straně žalovaného žádné pochybení neshledal. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí jednoznačně vyplývá, jaké skutečnosti žalovaný v rámci své rozhodovací činnosti hodnotil a na základě jakých konkrétních úvah dospěl ke svým závěrům. Odůvodnění napadeného rozhodnutí svědčí o skutkových a právních důvodech, které vedly žalovaného k vydání rozhodnutí a je srozumitelné, výrok není rozporný s odůvodněním, výrok má oporu v zákoně (viz např. rozsudek NSS ze dne 29. 5. 2003, č. j. 7 A 181/2000-29, č. 11/2003 Sb. NSS).
39. Skutkový stav, který byl ke dni vydání zajišťovacího příkazu, může být odlišný od skutkového a právního stavu, který bude ke dni vydání rozhodnutí, kterým je následně daň stanovena. Třebaže může být splněna podmínka k vydání zajišťovacího příkazu v podobě přiměřené pravděpodobnosti budoucího vyměření daně, daň přesto po doplnění skutkových zjištění nemusí být následně doměřena. Předpoklady pro vydání zajišťovacího příkazu nelze proto ztotožňovat s důvody, pro které je následně meritorně vyměřena daň (obdobně k tomu rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104, nebo ze dne 19. 4. 2018, č. j. 7 Afs 67/2017 - 40).
40. Dále soud hodnotil námitku, že nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek.
41. Podle § 98 daňového řádu *nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí* (odstavec 1). *Stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny* (odstavec 2). *Pomůckami jsou zejména a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, b) podaná vysvětlení, c) porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností, d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daní* (odstavec 3).
42. Způsob stanovení daně podle pomůcek je náhradním způsobem stanovení daně v případě, že ji nelze stanovit dokazováním. Pomůcky jsou kvalifikovaným odhadem základu daně a daně, provedeným pomocí výpočtu správcem daně, což ovšem neznamená, že správce daně nemůže při tomto postupu použít údaje z dokladů, které v rámci daňové kontroly žalobce předložil a které nebyly zpochybněny. Správce daně tímto postupem usiluje o to, aby se jím vypočítané částky co nejvíce blížily skutečné realitě příjmů a výdajů daňového subjektu. Pomůcky jsou pouze podkladem pro kvalifikovaný odhad relevantních skutečností správcem daně známých informací o daňovém subjektu, jiných osobách, o poměrech na trhu či v určité lokalitě, a nemohou tak zachytit ekonomickou realitu daňového subjektu věrněji

nežli daň vyměřená dokazováním (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005-55, publikovaný pod č. 1472/2008 Sb. NSS).

43. Předmětem účetnictví je podle § 2 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, účtování podvojnými zápisy o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků včetně dluhů a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření. Podle § 7 odst. 1 zákona jsou účetní jednotky povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka byla sestavena na jeho základě srozumitelně a podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky tak, aby na jejím základě mohla osoba, která tyto informace využívá, činit ekonomická rozhodnutí. Dále z § 8 odst. 1 zákona plyne, že účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví správně, úplně, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů.
44. Pro správné stanovení daňové povinnosti na DPH je daňový subjekt povinen vést v evidenci pro účely daně veškeré údaje vztahující se k jeho daňové povinnosti, zejména údaje potřebné pro správné stanovení daňové povinnosti (ust. § 100 odst. 1 ZDPH). Plátcí, kteří vedou účetnictví, mohou tuto evidenci vést v rámci svého účetnictví, což zcela odpovídá běžné praxi většiny plátců, nebo samostatně mimo své účetnictví.
45. Pro přiznání nároku na odpočet daně je plátce prioritně povinen splnit formální podmínku, která spočívá v předložení daňového dokladu se zákonem stanovenými náležitostmi, jak vyplývá z ust. § 73 odst. 1 ZDPH. Prokazování nároku na odpočet daně je totiž primárně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálněprávním, jak vyplývá rovněž z konstantní judikatury NSS, např. z rozsudku ze dne 25. 9. 2014 c. j. 9 Afs 57/2013-37.
46. Daňový řád upřednostňuje stanovení daně dokazováním, neboť správné zjištění a stanovení daně je prvořadým cílem správy daně (ust. § 1 odst. 2 daňového řádu). V případech, kdy daňový subjekt neunese důkazní břemeno a v důsledku toho nelze tedy daň stanovit na základě dokazování, je správce daně oprávněn stanovit základ daně a daň s využitím pomůcek, jimiž disponuje nebo které si sám obstará (ust. § 98 odst. 1 daňového řádu).
47. V protokolu o zahájení daňové kontroly byla žalobkyně vyzvána k předložení důkazních prostředků, kterými by mohla prokázat tvrzení uvedená ve svém daňovém přiznání. Tyto doklady a evidence žalobkyně přislíbila dodat do 15. 4. 2016. Z úředního záznamu správce daně ze dne 15. 4. 2016 vyplývá, že se tak nestalo. Proto správce daně, vydal dne 30. 5. 2016 výzvu k prokázání skutečností ve smyslu ust. § 92 odst. 4 daňového řádu, v níž žalobkyni vyzval k prokázání konkrétních skutečností týkajících se jak přijatých, tak uskutečněných plnění. Žalobkyně byla upozorněna, že dosud nepředložila žádné důkazní prostředky, čímž neprokázala splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně ve smyslu ust. § 72 a § 73 ZDPH. Současně byla poučena, že v případě nesplnění zákonných povinností a v důsledku nemožnosti stanovení daně dokazováním, stanoví správce daně daň podle pomůcek. Výzva zůstala bez reakce žalobkyně.
48. Správce daně dne 26. 8. 2016 seznámil žalobkyni s výsledkem kontrolního zjištění, v němž setrval na závěru, že nepředložila důkazní prostředky, a upozornil ji, že vzhledem k nesoučinnosti stanoví daň podle pomůcek ve smyslu §98 odst. 1 daňového řádu. Vlastní způsob stanovení daně podle pomůcek popsal správce daně v úředním záznamu ze dne 26. 8. 2016.

49. Pokud byla v průběhu daňové kontroly vyzvána k předložení důkazních prostředků týkajících se jak přijatých, tak uskutečněných plnění, měla je správci daně předložit. Důkazní břemeno v tomto směru tížilo žalobkyni.
50. Soud tak shrnuje, že v daném případě nebylo možné v důsledku nesoučinnosti žalobkyně ověřit tvrzení uvedená v jejím daňovém přiznání, proto nebylo možné stanovit daň dokazováním. Podmínky pro stanovení daně podle pomůcek podle § 98 daňového řádu tak byly naplněny.
51. Žalobkyně dále zpochybňovala přiměřenost použitých pomůcek. K tomu soud uvádí, že je-li daň stanovena podle pomůcek, odvolací orgán zkoumá jednak to, zda daňový subjekt skutečně nesplnil některou ze svých zákonných povinností a nedostatek či absence důkazů neumožňuje stanovit daň dokazováním, a dále to, zda daň stanovená podle pomůcek je stanovena dostatečně spolehlivě (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2009, č. j. 1 Afs 6/2009-81, nebo ze dne 23. 3. 2007, č. j. 2 Afs 20/2006-90). Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně může odvolací orgán odstranit, a to jak v řízení o odvolání proti dani stanovené dokazováním, tak v řízení o odvolání proti dani stanovené podle pomůcek. V odvolacím řízení je přípustná i změna způsobu stanovení daně a odvolací správce daně je oprávněn prvostupňové rozhodnutí změnit (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 76/2007-75, publikované pod č. 1865/2009 Sb. NSS). Žalovanému ani správnímu soudu nepřísluší přezkoumávat volbu a použití pomůcek správcem daně, pokud se správce daně pohyboval v mezích jemu svěřené správní úvahy, tedy pokud nepoužil zcela zjevně nesprávný či nelogický postup při stanovení daně, který by za pomůcku nebylo možné označit (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005-126, publikovaný pod č. 1356/2007 Sb. NSS).
52. Daňový subjekt může v zásadě polemizovat pouze s výsledným určením daňové povinnosti. Je povinen uvést, z jakých důvodů považuje základ daně stanovený podle pomůcek za zcela nepřiměřený, a své tvrzení podložit. Námitkami daňového subjektu lze dosáhnout nápravy pouze jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek. Daňový subjekt nemůže soustředit svá tvrzení k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž ke skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156, nebo ze dne 26. 11. 2015, č. j. 9 Afs 20/2015-49).
53. V souladu s výše citovanou judikaturou tak lze shrnout, že soud je oprávněn zasáhnout do „přiměřenosti“ zvolených pomůcek jen v případě, že by výsledná daň byla zjevně nepřiměřená, tedy v hrubém nepoměru s daní, která by žalobkyni měla být stanovena. Zjevnou nepřiměřenost použitých pomůcek přitom prokazuje žalobkyně.
54. Oprávnění daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek je přitom nutno posuzovat značně restriktivně (rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 20/2014-40, bod 36). Je třeba mít na zřeteli okolnosti vyměřování daně pomocí pomůcek, tedy fakt, že k takovému způsobu vyměření daně přistoupí správce daně jen tehdy, jsou-li pro takový postup splněny zákonné podmínky, zejména jestliže daňový subjekt nesplnil své důkazní povinnosti. Za takové situace nemůže daňovému subjektu svědčit právo domáhat se použití konkrétních pomůcek, resp. napadat posléze z jakéhokoli libovolného důvodu výběr pomůcek provedený správcem daně. Správce daně pomůcky obstarává na základě své

volné úvahy, bez součinnosti s daňovým subjektem a při výběru konkrétních pomůcek je limitován zákonem (srov. shora citovaný rozsudek č. j. 9 Afs 28/2007-156).

55. V návaznosti na námitku žalobkyně soud ověřil volbu a přiměřenost pomůcek použitých správcem daně.
56. Konstrukci pomůcek správce daně podrobně popsal v úředním záznamu ze dne 26. 8. 2016. Jako pomůcku zvolil informace, které si obstaral bez součinnosti žalobkyně od ČSOB a Raiffeisenbank. Daň na výstupu stanovil z plateb plynoucích na bankovní účty žalobkyně, ze kterých vyloučil částky, které nepovažoval za předmět daně (převody mezi účty, úroky). Platby od zjištěných obchodních společností naopak zahrnul do základu daně (blíže str. 4 a 5 úředního záznamu). Ke zjištění výše přijatých zdanitelných plnění použil údaje z debetní strany jednotlivých účtů, přičemž do této nárokové části zahrnul úhrady, o nichž neměl žádné pochybnosti (viz str. 6 úředního záznamu). Vzhledem k tomu, že žalobkyně uskutečňovala ekonomickou činnost, uplatňovala odpočty daně také v jiných zdaňovacích obdobích, správce daně zohlednil také vstupy. Jedním z majitelů účtů, na které byly odeslány úhrady od žalobkyně v celkové výši 23 078 703,03 Kč, byla také obchodní společnost TEROCLETON. Svá zjištění o obchodní spolupráci žalobkyně a společnosti TEROCLETON správce daně popsal ve zprávě o kontrole na stranách 8 a 9. Vycházel ze zjištění, že tento dodavatel (deklarovaný také v dalších zdaňovacích obdobích) nepřiznal a neodvedl daň. Správce daně rozebral daňový podvod a konstatoval, že obchodní řetězec, v němž figuruje jak žalobkyně, tak TEROCLETON, je zasažen podvodem. Konkrétně správce daně konstatoval, že je prokazatelné, že společnost TEROCLETON nepřiznala a neodvedla daň z uskutečněných zdanitelných plnění. Z toho a dalších skutečností zjištěných i v jiných daňových řízeních, plyne důvodná pochybnost, že žalobkyně byla zapojena v obchodním řetězci, ve kterém nebyla odvedena daň z přidané hodnoty. V návaznosti na citaci judikatury SDEU týkající se zneužití práva či karuselových podvodů na DPH (srov. především rozsudek ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech Mahagében kft a Péter Dávid, C-80/11 a C-142/11) a judikaturu Nejvyššího správního soudu (srov. rozsudek ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9Afs 57/2013-37) správce daně uzavřel, že žalobkyně je součástí řetězce, který je stížen podvodem na dani z přidané hodnoty. Dále správce daně konstatoval, že v souladu s judikaturou SDEU je nárok na odpočet daně chráněn pouze za situace, že plátce daně o záměru zkrátit daň nevěděl a ani nemohl, s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem vědět; tuto skutečnost žalobkyně nevyvrátila.
57. Správce daně tak rezignoval na to, aby zcela konkrétně popsal skutkové okolnosti, ze kterých dovozuje svou důvodnou pochybnost, že žalobkyně byla zapojena v obchodním řetězci, ve kterém nebyla odvedena daň z přidané hodnoty. Rezignoval na to, aby označil konkrétní daňová řízení, uvedl konkrétní skutkový stav, který je podložen konkrétními listinami tak, aby se to mohlo stát podkladem pro jeho kategorický závěr, který činí na straně 9 zprávy o daňové kontrole, totiž že žalobkyně je součástí řetězce, který je stížen podvodem na dani z přidané hodnoty.
58. Soud má za to, že existence daňového podvodu a vědomost žalobkyně o účasti na podvodu, nemůže být důvodem pro nezohlednění úhrad do částek na straně vstupu pro účely uplatnění nároku na odpočet DPH, neboť v případě podvodného jednání je dán předpoklad, že bude prokázáno, že subjekt věděl anebo vědět mohl a měl o své účasti v podvodném řetězci. Tato skutečnost může být prokázána pouze skrze dokazování, a pojmově se tak vylučuje s institutem pomůcek.

59. Soud v této souvislosti rovněž zdůrazňuje, že určení relevantních skutečností podle pomůcek se musí co nejvíce blížit skutečné realitě příjmů a výdajů daňového subjektu. Žalobkyně správci daně vyčíslila za měsíc prosinec 2015 výslednou daň ve výši 359 667 Kč. Výsledná prodejní zisková marže žalobkyně tak činila 6 %, což odpovídá obvyklé marži pro oblast podnikání žalobkyně – obchod s elektronikou v rozpětí 2-8 %. Při stanovení daně podle pomůcek s vyloučením úhrad společnosti TEROCLETON, by marže žalobkyně činila téměř 88 %, což odporuje racionální úvaze a elementárním zásadám logického myšlení.
60. Ze spisového materiálu je tak zřejmé, že v důsledku použití správcem daně zvolených pomůcek jakožto nástroje ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti žalobkyně, byla stanovena výsledná daň, která nemá racionální povahu, je zjevně nepřiměřená a tedy v hrubém nepoměru s daní, která by žalobkyni měla být, byť odhadem, stanovena.

VII. Závěr

61. S ohledem na shora uvedené skutečnosti soud dospěl k závěru, že žaloba je důvodná, a proto napadené rozhodnutí zrušil pro nezákonnost a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 1, 4 s. ř. s.). Právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku, je v dalším řízení správní orgán vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
62. O nákladech řízení soud rozhodl dle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V řízení měla plný úspěch žalobkyně, a proto soud rozhodl, že žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni do rukou její zástupkyně na nákladech řízení částku 11 228 Kč do 1 měsíce od právní moci tohoto rozsudku. Výše nákladů řízení o žalobě sestává ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč [položka 18 bod 2 písm. a) sazebníku poplatků k zákonu č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích] a z odměny za zastoupení advokátem v rozsahu dvou úkonů právní služby (převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby) po 3 100 Kč za úkon dle § 11 odst. 1 písm. a), d) na základě § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bod 5 vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, včetně dvou režijních paušálů po 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Jelikož zástupkyně žalobkyně doložila, že je plátcem DPH, zvyšují se náklady řízení v rozsahu odměny za právní zastoupení ve smyslu § 57 odst. 2 s. ř. s. o částku 1 428 Kč odpovídající této dani.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 28. dubna 2021

JUDr. Ivanka Havlíková v. r.
předsedkyně senátu